**EXP: 10-002577-1027-CA**

**RES: 000420-F-S1-2013**

**SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.** San José, a las catorce horas cuarenta y cinco minutos del nueve de abril de dos mil trece.

Proceso de conocimiento tramitado en el Tribunal Contencioso Administrativo por **PRODUCTORES DE MONTEVERDE SOCIEDAD ANÓNIMA**, representada por su gerente con facultades de apoderado generalísimo sin límite de suma, José Luis Vargas Leitón, administrador de empresas, vecino de Puntarenas; contra el **ESTADO**, representado por su procuradora, Sandra Sánchez Hernández, soltera, vecina de Heredia. Figuran además, como apoderados especiales judiciales de la parte actora, los licenciados Mario Hidalgo Matlock y Marianela Masís Cob. Las personas físicas son mayores de edad y con las salvedades hechas, casados, abogados y vecinos de San José.

**RESULTANDO**

**1.**Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, la parte actora estableció proceso de conocimiento, a fin de que en sentencia se declare: *“· Que por ser contraria a derecho, se anule la resolución identificada bajo el número TFA-379-2009-P de las 15:00 horas del 27 de octubre de 2009, del Tribunal Fiscal Administrativo, adicionada por la Resolución N° TFA-049-2010, por medio de la cual se confirma en perjuicio de mi representada la resolución DT10RV-211-08, del 30 de octubre de 2008 de la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes. · En forma subsidiaria, se solicita que por ser contraria a derecho, se anule la resolución N° TFA-379-2009-P de las 15:00 horas del 27 de octubre de 2009, del Tribunal Fiscal Administrativo, adicionada por la Resolución N° TFA-049-2010 en lo que atañe al ajuste de Renta Neta presuntiva por Interés, correspondiente a los períodos fiscales 2005 y 2006. · En forma subsidiaria, se solicita que por ser contraria a derecho, se anule la resolución N° TFA-379-2009-P de las 15:00 horas del 27 de octubre de 2009, del Tribunal Fiscal Administrativo, adicionada por la Resolución N° TFA-049-2010 en lo que atañe al ajuste en el Impuesto General sobre las Ventas de los períodos comprendidos entre Octubre del 2004 a Setiembre del 2006. · En forma subsidiaria, se solicita que por ser contraria a derecho, se anule la resolución N° TFA-379-2009-P de las 15:00 horas del 27 de octubre de 2009, del Tribunal Fiscal Administrativo, adicionada por la Resolución N° TFA-049-2010- y se disponga que resulta improcedente el ajuste de Renta Neta presuntiva por Interés, correspondiente a los períodos fiscales 2005 y 2006. · En forma subsidiaria, se solicita que por ser contraria a derecho, se anule la resolución N° TFA-379-2009-P de las 15:00 horas del 27 de octubre de 2009, del Tribunal Fiscal Administrativo, adicionada por la Resolución N° TFA-049-2010 y se disponga que el Queso tipo Parmesano es un producto exento del Impuesto General sobre las Ventas al tenor del o dispuesto por el artículo 9 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y el artículo 5 de su Reglamento. · En forma subsidiaria, se solicita que en caso de compartirse la postura del Tribunal Fiscal Administrativo en relación con el queso tipo parmesano- plasmada en su resolución N° TFA-379-2009-P de las 15:00 horas del 27 de octubre de 2009, adicionada por la Resolución N° TFA-049-2010 se declare que la actora actuó de buena fé al interpretar el artículo 5 del Reglamento a la Ley del Impuesto General sobre las Ventas determinándose que únicamente después de sentencia emanada del órgano jurisdiccional se aplicará el tratamiento tributario establecido por el Tribunal Fiscal Administrativo en la resolución impugnada. · Que se condene al Estado al pago de ambas costas de este proceso y en caso de resultar perdidosa la actora, se tenga por acreditada la buena fe con la que litiga, habida cuenta de que la posición defendida en juicio se sustancia en la aplicación estricta del Reglamento a la Ley del Impuesto General sobre las Ventas."*

**2.**El procurador contestó oponiendo la excepción de falta derecho.

**3.** La audiencia preliminar se efectuó a las 8 horas 30 minutos del 30 de junio de 2011.

**4.**Se fijó fecha y hora pararealizar el juicio oral y público, y el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, integrado por los Jueces Carlos Espinoza Salas, Grace Loaiza Sánchez y David Fallas Redondo; en sentencia no. 379-2011 de las 8 horas 30 minutos del 19 de diciembre de 2011, resolvió: *“Se acoge la de falta de derecho, y en consecuencia, se declara sin lugar en todos sus extremos esta demanda. Son ambas costas a cargo de la parte actora.”*

**5.** La parte actora formula recurso de casación indicando expresamente las razones en que se apoya para refutar la tesis del Tribunal.

**6.**En los procedimientos ante esta Sala se han observado las prescripciones de ley.

**Redacta el magistrado Solís Zelaya**

**CONSIDERANDO**

**I.** Productores de Monteverde S.A. formuló proceso de conocimiento contra el Estado. Solicitó, en lo medular, la nulidad de la resolución no. TFA-379-2009-P del 27 de octubre de 2009, emitida por el Tribunal Fiscal Administrativo, que fue adicionada en su pronunciamiento no. TFA-49-2010 del 22 de febrero de 2010, en tanto realizaron un ajuste por renta neta presuntiva por intereses, en los periodos fiscales 2005 y 2006 y dispusieron un aumento en el impuesto general sobre las ventas para los lapsos comprendidos entre octubre de 2004 y setiembre de 2006. En forma subsidiaria peticionó se disponga la nulidad de esos pronunciamientos, en lo que atañe al ajuste de la renta neta presuntiva, por intereses de los periodos fiscales 2005 y 2006, así como en lo que respecta al ajuste en el impuesto general sobre ventas para los periodos de octubre de 2004 a setiembre de 2006, se declare la improcedencia del ajuste de renta neta presuntiva por intereses en los periodos 2005 y 2006; y se señale que el queso tipo parmesano es un producto exento del impuesto general sobre las ventas. Finalmente, de manera subsidiaria a todos esos pedimentos, requirió se declare que actuó de buena fe, por lo que solo luego del fallo judicial se aplicará el tratamiento tributario establecido por el Tribunal Fiscal Administrativo. El Estado se opuso e invocó la falta de derecho. El órgano jurisdiccional de la instancia precedente, al resolver el fondo de la controversia, acogió esa defensa, denegó la demanda, e impuso ambas costas a la actora. Disconforme con lo decidido, la perdidosa acudió a la Sala.

**II.** Si bien el recurrente enumera su recurso por temáticas –no por motivos de casación-, en realidad sus argumentos giran en torno a dos grandes ejes, por lo que en la síntesis que de seguido se hará, se agruparán de ese modo. **Primero.** Acusa indebidamente valorada la certificación del Contador Público Autorizado de folios 72 a 73, y el contrato de cesión parcial de marca que obra a folios 41 a 43 de las hojas de trabajo agregadas por el Estado. El contrato de cesión da cuenta, explica, de que la empresa actora no cobró intereses a Cárnicos de Monteverde S.A., por lo que no podía presumirse que se pactaron. La certificación evidencia, con fe pública, que no se registraron ingresos por concepto de intereses en el período en cuestión, señala, y que la contraparte tampoco registró gasto deducible por concepto de financiamiento. Esto acredita, estima, que la realidad económica del negocio supuso ausencia total de ingresos por intereses. Lo más grave es que el fallo tuvo por acreditado que la empresa no los cobró, narra, pese a lo cual indica que los elementos probatorios no son suficientes para vincular a la Administración. En su criterio, se interpretan erróneamente el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el 13 de su Reglamento, que regulan la figura de la presunción de renta neta por intereses, así como el principio de realidad económica. Conforme al primer precepto, dice, de existir documento escrito en el que conste que el financiamiento se otorgó sin intereses, no se aplica la renta neta presuntiva. Este es su caso, sostiene, pues se aportó el contrato de cesión parcial de la marca y las hojas de trabajo señaladas supra, así como la certificación del contador público conforme a la cual se acredita que no se generó ingreso. El Tribunal parece entender, refiere, que no se contaba con prueba por escrito, por lo que la presunción era absoluta, sin embargo no es ese el escenario. El precepto, añade, no contiene una figura sancionatoria, como afirma la sentencia al endilgarle la comisión de una práctica elusiva. Cita, en apoyo de su tesis, un precedente de esta Sala, y apunta que los elementos analizados en ese caso, para derribar la presunción, son los mismos que se constatan en el sub-lite, esto es, el contrato -según el cual por la cesión de la marca no se pactaron intereses-; las certificaciones del contador público -conforme a las cuales no registraron ingresos ni gastos por ese concepto-; y que el negocio se presentó entre empresas de un mismo grupo de interés económico. Endilga indebida interpretación de los numerales 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, pues el principio de realidad económica no resulta aplicable al caso, toda vez que no existe divergencia entre la contratación realizada -cesión parcial de marca- y la realidad económica que consiste en la no percepción de ingreso por intereses, por lo que no hay una realidad subyacente que intente ocultarse. Asegura quebrantados los principios de capacidad contributiva -derivado del artículo 45 de la Constitución Política-, así como los de equidad, igualdad y justicia, pues el Tribunal crea una realidad artificial para justificar el cobro del impuesto, gravando una manifestación de riqueza inexistente. **Segundo.**Reclama contra el ajuste en el impuesto general sobre las ventas, por el tratamiento tributario que recibió el queso tipo parmesano, pues la sentencia incurrió en indebida valoración de prueba, ya que esta acredita que reúne las características definidas por la legislación como determinantes para que proceda la exención. El fallo, explica, en una aplicación formalista de la norma, considera que se trata de un producto lujoso, no susceptible de incluirse en la canasta básica. Conforme al testimonio de Carlos Araya Mejías, expresa, se acreditó que el queso producido durante el periodo cuando se verificó el ajuste no es idéntico al queso originario de Parma, Italia, ya que fue adecuado al gusto popular costarricense, pero el Tribunal no considera esta circunstancia. El error de valoración del testimonio es grave, asegura, pues ese testigo es el único que conoce el diseño de producto. Contrario a lo que dice el fallo, censura, el queso forma parte de la dieta básica del costarricense. Es el Reglamento a la Ley del Impuesto General sobre Ventas el que define qué tipo de quesos están exentos, continúa, de modo que si se desprende que ese producto fue diseñado para atender el gusto popular costarricense, no se concluye se trate de un queso lujoso, por lo que reúne las características para que proceda la exención. También se valoró indebidamente la resolución TFA-379-2009-P del Tribunal Fiscal Administrativo de folios 211 a 297 del expediente administrativo, afirma, pues el fallo omitió analizar el fundamento y motivo del acto cuestionado, y se limitó a replicar las razones expresadas en sede administrativa. En aquella vía, señala, se determinó que el queso reunía los requisitos para la exención, pero que al no estar incluida su nomenclatura en el Reglamento, quedaba excluido de la exoneración. El Tribunal afirma que no puede ser parte de la canasta básica porque es lujoso, de elaboración compleja, y no es de consumo popular, explica, pero “guarda silencio” respecto a los vicios en el motivo de la resolución TFA-379-2009-P, que fueron corregidos por parte de otra integración del mismo Tribunal, respecto al queso tipo mozzarella en el que se determinó que sí procedía la exención, a pesar de que su denominación no se encontraba en el artículo 5 del Reglamento. El fallo incurre en interpretación errónea de los preceptos 9 de la Ley del Impuesto General sobre Ventas y el 5 de su Reglamento, expresa, al concluir que más allá de las características morfológicas y de presentación del queso, debían atenderse otros criterios. Esto, comenta, se contrapone con otro precedente de ese mismo asiento jurisdiccional, para el que la comparación de características físicas era lo que generaba la exención. Según el numeral 5 citado, dice, está exonerado el queso blanco, tipo duro, semiduro, no envasado y no se define un listado taxativo de quesos merecedores de la exoneración, debido a que cualquier queso con esas características debe entenderse eximido del tributo. El producto que comercializaron durante el periodo en que se realizó el ajuste, tenía esas características, asegura, de modo que incluir otros criterios supone interpretar erróneamente el precepto. El Tribunal ni siquiera se basa en estudios de mercado, critica, ni corrobora aspectos del precio, generándose un tratamiento discriminatorio y desigual. Menciona una serie de cortes de carne que se consideran lujosos y que, según dice, están exonerados, tal como el lomito, de modo que el criterio de costo o popularidad no excluyen la exoneración.

**III.** A fin de dotar de mayor claridad los aspectos que combate el recurrente, se torna indispensable incluir –en lo que resulte de interés- un recuento de los hechos probados de la sentencia atacada, -con un orden distinto al que se presenta en ella-, a fin de facilitar el entendimiento de los aspectos debatidos, en torno a los cuales la actora no formula disconformidad. Luego se incluirá una reseña de los fundamentos del fallo que se combate en esta sede. Así, el 21 de mayo de 2004, Productores de Monteverde S.A. cedió parcialmente la marca de fábrica Monteverde a Cárnicos de Monteverde S.A., por un monto de $700.000,00, que se cancelarían en tractos de cuotas mensuales, en un plazo de 20 años, para ser usada en carnes y extractos de carnes. Mediante traslado de cargos no. 2752000019151 del 1 de julio de 2008, se le comunicó a Productores de Monteverde S.A. que respecto a su declaración del impuesto sobre la renta para los períodos fiscales 2005 y 2006, se le establecía una renta neta presuntiva por intereses sobre cuentas por cobrar, debido a que no contabilizó un ingreso por intereses del crédito que tenía con Cárnicos de Monteverde S.A., a pesar de que se trataba de un financiamiento. Se fijaron los intereses presuntivos para el periodo fiscal 2005 en ¢8.043.644,00 y para el 2006 en ¢8.325.823,00. Por otra parte, para los periodos fiscales 2005 y 2006, Productores de Monteverde incluyó en la lista de productos exentos del pago del impuesto sobre las ventas al queso tipo parmesano, que se presentó en distintas tonalidades de blanco, duro y semiduro, maduro o madurado por 11 meses, se desgranaba, era seco, de pasta dura, no rebanable, no cremoso, y se comercializó en bolsa, no envasado. Esa misma fecha, es decir, 1 de julio de 2008, pero mediante el traslado de cargos 2752000019167, se le indicó –también- que se había constatado en su declaración del impuesto sobre ventas, para los periodos fiscales de octubre de 2004 a setiembre de 2006, que había utilizado erróneamente el carácter exento de algunos productos que sí estaban cubiertos por el tributo, lo que determinaba un aumento por ¢74.006.914,00. Como consecuencia de ello, la resolución de la Dirección General de Tributación no. DT10RV-211-08 del 30 de octubre de 2008, fijó un aumento en el impuesto de ventas para los periodos 2005 y 2006 de ¢73.946.823.10, al no haber incluido la totalidad de las ventas gravadas, y equivocar la “exenticidad” de algunos productos, y un ajuste del impuesto sobre la renta del periodo 2005 por ¢8.043.644,00 y para el periodo 2006 por ¢8.325.823,00 al haber financiado la cesión parcial de la marca. La interesada presentó revocatoria y apelación contra ese criterio. La primera fue rechazada por la Dirección General de Tributación, Administración de Grandes Contribuyentes, en el pronunciamiento AU-10RV-55-09 del 27 de mayo de 2009. La segunda también fue denegada por el Tribunal Fiscal Administrativo en su pronunciamiento TFA-379-2009-P del 27 de octubre de 2009. La resolución de ese mismo órgano TFA-49-2010-P del 22 de febrero de 2010, corrigió un error material de su pronunciamiento anterior, estipulando el aumento en el impuesto de ventas para los periodos octubre de 2004 a setiembre de 2006, en ¢73.946.823.10 y de renta para los periodos 2005 por ¢8.043.644,00 y 2006 en ¢8.325.823,00. Finalmente estimó acreditado, mediante certificación de contador público, que la empresa no percibió ingresos por intereses sobre la cuenta de documentos por cobrar, a la subsidiaria Cárnicos Monteverde, en los periodos 2005 y 2006.

**IV.**En cuanto a la renta neta presuntiva del impuesto sobre la renta. En torno a la cesión de la marca, el Tribunal, en sus consideraciones por el fondo estimó; *“(…) las formas jurídicas contractuales presentadas por la gestionante no son suficientes para desvirtuar la realidad económica determinada, inclumpliéndose así con el principio tributario según el cual, la carga probatoria recae sobre el contribuyente (…) revisada la documentación que consta en el expediente administrativo, la escritura de cesión y la certificación de contador público autorizado, no es suficiente para derribar la presunción que contemplan los ordinales 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 13 del Reglamento (…) en el contrato de cesión parcial (…) se da un financiamiento (…) Si bien no se pactaron intereses, por la naturaleza del contrato celebrado se observa que es mercantil, por lo que resulta de aplicación el artículo 497 del Código de Comercio, debido a que se entiende tal operación como retributiva y devengando en consecuencia intereses por el financiamiento (…) El hecho de que la actora no se lo esté cobrando a la cesionaria, como se acredita en las certificaciones de contador público autorizado (hecho probado noveno), ello no vincula a la Administración Tributaria, en atención al principio de realidad económica. (…) tal situación de no cobro entre empresas relacionadas y vinculadas entre sí (…) constituyen prácticas elusivas que causan un evidente perjuicio a la recaudación fiscal (…) ocultándose así la realidad material subyacente en el negocio aquí analizado, en virtud de lo cual, aunque contablemente se certifique que la actora no ha recibido intereses por tal negocio (…) estos se presumen como percibidos (…) tal y como lo expresaron las resoluciones cuestionadas, la contribuyente no comprobó con prueba fehaciente las razones reales y justificables por las cuales no pactó el cobro de intereses, más que su mera voluntad, lo que incluso va en detrimento de sus propios intereses corporativos (…) debe comprobar en forma categórica y contundente la razón que lo llevó a la realización y aplicación de tales formas jurídicas a la hora de determinar la aplicación de los tributos.”* Al respecto conviene recordar que el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta define: “*Renta neta presuntiva de préstamos y financiamientos. Se presume, salvo prueba en contrario, que todo contrato de préstamo de financiamiento, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, si existe documento escrito, devenga un interés no menor a la tasa activa de interés anual más alto que fije el Banco Central de Costa Rica, o, a falta de ésta, al promedio de las tasas activas de interés anual de los bancos del Sistema Bancario Nacional. / En los casos en que no exista documento escrito, ante la presunción se aceptará prueba en contrario. / La Administración Tributaria podrá aplicar esta presunción en otras situaciones aunque no exista contrato de préstamo, pero sí financiamiento, conforme se establezca en el reglamento de esta Ley”.* A su vez, el numeral 13 del Reglamento a la Ley establece: “*Renta neta presuntiva y contratos de financiamiento. En todo contrato u operación de préstamo, que implique financiamiento, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, si existe documento escrito, se presume, salvo prueba en contrario, que existe una renta neta por intereses, la cual debe calcularse a una tasa de interés no menor a la tasa activa de interés anual más alta que fije el Banco Central de Costa Rica o bien, a falta de ésta, con el promedio de las tasas activas de interés anual de los bancos del Sistema Bancario Nacional. Esta presunción se aplica también para cuando se estipule un interés menor al que según el Banco Central de Costa Rica, corresponda al tipo de operaciones de que se trate o cuando se hubiere pactado expresamente que no existe interés alguno. / No se admite prueba en contrario para la presunción que se establece, cuando no exista documento escrito. La Administración podrá aplicar la presunción a que se refiere el artículo 10 de la ley, si se produce financiamiento, aún cuando no exista contrato de préstamo. Para los efectos de lo estipulado en el artículo 10 de ley, se entiende por financiamiento toda acción u operación que genere fondos, que permitan al perceptor realizar las actividades de su giro normal, utilizando sus activos como garantía o como instrumentos negociables, o mediante la emisión de títulos valores u otros documentos o títulos comerciales”*. La recurrente no controvierte que se esté en presencia –o no- de una operación de financiamiento, sino que, en su criterio, la documentación que aportó es suficiente para acreditar que no devengó intereses. Es claro que el impuesto en cuestión grava la percepción de utilidades, rentas o ingresos (artículo 1 de su ley de creación). Aunque pueda resultar obvio, por regla general las expectativas o posibilidades de ganancia no son el sustento del tributo, en tanto no hayan sido realmente percibidas. Es decir, se gravan las utilidades, rentas o ganancias efectivas que engrosaron el patrimonio de una persona. Ahora, dado que, se presentan prácticas, entramados, y ardides con el fin de disfrazar, ocultar o crear apariencias de ingresos menores a los verdaderamente obtenidos, es que la legislación regula una serie de presunciones, para determinados supuestos, con el fin de no hacer irrisorio el deber general de contribuir al efectivo financiamiento de las cargas públicas y de ese modo regular las implicaciones de ciertas prácticas elusivas. Allí se erige con particular importancia el principio de realidad económica, que obra no sólo a favor de la Hacienda Pública, -aunque con esa orientación fue concebido- sino también del particular. En el caso de la renta neta presuntiva, la Administración Tributaria, percibiendo elementos que dan evidencia de un ingreso no declarado, en particular por concepto de financiamiento, puede tasar de oficio, bajo los parámetros y supuestos definidos en el ordenamiento, para trasladar al contribuyente el deber de desvirtuar la presunción de haber obtenido un ingreso adicional no declarado como tal. Ante esa coyuntura, los escenarios que abre la norma son los siguientes; 1) si el negocio de financiamiento no está documentado, de pleno derecho se aplicará una presunción no desvirtuable de haberse obtenido un determinado porcentaje de renta; 2) si la operación crediticia está documentada, se aplicará ese determinado porcentaje de renta, salvo que, mediante prueba, el contribuyente acredite un acuerdo distinto. Este acuerdo distinto, debe advertirse, abarca no sólo el pacto de un porcentaje de interés inferior al predefinido, sino también, incluso, el no devengo de réditos por ese negocio. El punto determinante en este último supuesto, es el de la prueba que de cuenta de ello, la cual debe arrojar elementos probatorios fehacientes, indubitables y completos, no sólo a nivel contractual, sino también a nivel financiero y de vinculación entre empresas que justifique y haga plausible la renuncia al cobro de intereses por financiamiento. En el sub lite, según se dijo, el Tribunal tuvo por acreditado, con base en una certificación de contador público autorizado, que la actora, en los periodos fiscales 2005 y 2006 *“no muestra registros por concepto de ingresos por intereses sobre la cuenta de documentos por cobrar a la subsidiaria Cárnicos de Monteverde S.A.”*. A ello abona el recurrente que la escritura pública que detalló el negocio de cesión parcial de la marca -y consignó la forma de pago- evidencia que no se pactaron intereses. En efecto, conforme al instrumento público en que se recogieron las estipulaciones del negocio, la cesionaria se obligó a pagar a la cedente $700.000,00, fijándose los pagos parciales mensuales, sin que se de cuenta del devengo de intereses. También refiere la actora, como elemento adicional, que el contrato se presentó entre empresas relacionadas, aspecto que, debe añadirse, fue admitido también por el Tribunal. A juicio de la Sala, en efecto, estos elementos de prueba desvirtúan la renta neta presuntiva que se le ha aplicado a la actora, ya que las probanzas dan cuenta, en forma consistente, a nivel contractual y financiero, que el negocio no generó ingreso por concepto de réditos, pues no sólo el contrato en el que se recogió así lo evidencia, sino que también, y de particular relevancia en este tipo de asuntos, a nivel contable no se refleja ningún egreso por ese concepto en los estados financieros de la cesionaria y tampoco ningún ingreso en los estados financieros de la cedente. A esto debe sumarse que las compañías están vinculadas, lo que hace plausible desde la perspectiva económica, que si bien el negocio fue retribuido, no se acordara el reconocimiento de intereses por las facilidades de pago otorgadas, en tanto se trata de compañías que forman parte de un mismo grupo empresarial. Todos estos elementos, en conjunto, permiten concluir que el negocio al que se le aplicó renta neta presuntiva, en realidad, no devengó intereses. Luego, no coincide la Sala con el razonamiento expresado por el Tribunal, pues si bien, a priori, podría justificarse la aplicación de la renta neta presuntiva, los elementos probatorios aportados por la actora daban cuenta de que esa presunción debía soslayarse, al haber sido acreditado que el ingreso que se gravó, en realidad no existió, de modo que no se cumple el presupuesto para obligar al sujeto pasivo a asumir la carga tributaria que le fue impuesta en sede administrativa. En esta misma línea, según refirió acertadamente el recurrente, puede mencionarse el precedente de esta Sala no. 529-F-S1-2011 de las 9 horas 5 minutos del 27 de abril de 2011, en el que también se concluyó que no cabía aplicar renta neta presuntiva a un negocio celebrado entre empresas relacionadas, cuya documentación no daba cuenta del devengo de intereses, información que era corroborada por la certificación de un contador público autorizado quien, según declaró, había revisado los estados de resultado y balances generales, concluyendo que no había movimiento de ingresos y egresos por concepto del negocio al que se aplicaba la renta neta presuntiva. Así las cosas, lleva razón el recurrente en torno a la nulidad del pronunciamiento recurrido respecto de la aplicación de la renta neta presuntiva por concepto de la cesión parcial de la marca, de modo que en torno al punto, deba acogerse el recurso de casación, en los términos que se fijarán más adelante.

**V.**En cuanto a la no exención del queso tipo parmesano del impuesto sobre las ventas.Sobre este extremo, el Tribunal razonó que los artículos exonerados de este impuesto *“son los definidos en la canasta básica alimentaria”,*conforme a los artículos 4 y 5 de la normativa que regula el tributo. Señaló que la canasta básica está compuesta por los alimentos que constituyen la dieta *“básica, corriente y usual”*, y tienen el común denominador de ser de primera necesidad, *“sin que sean superfluos, de costosa producción, sofisticados o de alto precio”*. Por ello, añadió, se incluía al queso *“pero no de cualquier tipo, sino únicamente el que reúna la siguiente tipología o características, ser blanco, tipo duro, semiduro y cremoso, no envasado”* y al efecto citó como base el artículo 1 inciso 5) del Reglamento. Luego añadió que se derivaba que se trataba de un queso cuya preparación es *“sencilla, de bajo costo (…). En mérito de ello, para determinar si un producto se encuentra exento del impuesto general sobre ventas, no sólo debe valorarse que se cumplan con las características físicas, expresadas en el ordinal 5 supra citado, sino que atendiendo al espíritu y fin de la norma, el producto debe tener las condiciones propias de ser un bien característico de la canasta básica alimentaria”.*Más adelante concluyó, con base en los numerales 9 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y 4 y 5 del Reglamento a esa Ley, que el queso tipo parmesano fabricado por la actora en los periodos 2005 y 2006 *“no reúne las características jurídicas ni tipológicas para formar parte de la canasta básica alimentaria y por ende encontrarse exento del impuesto general sobre las ventas.”*. Así las cosas, en criterio del Tribunal, no basta con que un determinado bien reúna las características generales que definen los criterios de exoneración, sino que además resulta indispensable que sea característico de la canasta básica alimentaria, entendiendo por esto que no sean sofisticados, superfluos, de costosa producción o de alto precio. Al respecto, no coincide la Sala con los argumentos esgrimidos por el Tribunal. La sentencia de esta Cámara no. 688-F-S1-12 de las 8 horas 50 minutos del 6 de junio de 2012, dispuso, con ocasión de una disputa con elementos muy similares a los de este debate: “*Afirma que a efectos de sustentar el recurso de casación, se deben tomar en cuenta algunos argumentos adicionales (los que identifica como un****segundo****cargo) y que terminan de configurar el recurso. En este sentido, aduce una indebida interpretación y aplicación de los numerales 9 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y 5 de su Reglamento. Explica que la indebida valoración de la prueba mencionada generó la desaplicación de dichas normas, al no darse el “hecho exento”. El desatender los parámetros o características que debe tener el queso para efectos de la “exención” implica, en su opinión, vulnerar el principio de reserva legal previsto en el ordinal quinto del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Critica el razonamiento del Tribunal en cuanto a la interpretación finalista de las normas, ya que mediante esta no podría entenderse “que el queso blanco abarca todos los tipos de queso, incluyendo los quesos amarillentos”. Acota, únicamente el blanco es un producto de primera necesidad, totalmente identificable bajo ese nombre. Además, expone, no pueden crearse nuevos tributos o exenciones vía analógica, y cita una resolución de esta Cámara sobre dicho tema. Cuestiona la aplicación del concepto de “canasta básica” por parte de los juzgadores para resolver el caso concreto, ya que el producto en cuestión no puede ser considerado básico y necesario para la subsistencia humana. Transcribe referencias documentales sobre los criterios para seleccionar dichos productos (universalidad, aporte energético, participación en el gasto en alimentos), con base en los cuales concluye que el queso mozzarella rallado no es un alimento de uso común, ni representa un gasto frecuente o significativoen la alimentación si se considera su uso en ensaladas, pizzas, lasagnas, entre otros. Liga lo anterior con el concepto de pobreza y la metodología de medición de MIDEPLAN. Esto a efectos de argüir que “la interpretación correcta de la norma es que aquellas inclusiones que se hagan en la lista del numeral 5 ya referido, abarca bienes que puedan razonablemente considerarse como de primera necesidad.” Cita como normas quebrantadas, además de las previamente mencionadas, los artículos 1, 3 y 4 de la Ley General sobre las Ventas. (…). En cuanto al segundo alegato, en el cual critica la interpretación finalista realizada por los juzgadores de instancia ya que considera que se desconoce el concepto de canasta básica, conviene hacer las siguientes precisiones. En la sentencia impugnada se destaca que “en la interpretación finalista de la norma, no se crea una exoneración por analogía ni se quiebra el principio de reserva de ley, sino que se atiende al verdadero sentido de la norma, bajo la premisa de los principios de equidad, igualdad, generalidad, el deber de contribuir con las cargas públicas y satisfacer el interés público, entendido aquí, como la exoneración del impuesto de ventas para una cantidad limitada de productos incluidos en una lista denominada “canasta básica”, a la que tendrán acceso un sector sensible de la población (de escasos recursos económicos y estudiantes), con el fin de[sic]tengan acceso a un grupo de alimentos básicos y necesarios para la subsistencia, así como otros bienes para la educación. Desde esta perspectiva, no hay elementos probatorios capaces de demostrar que el queso mozzarella rallado, deba estar gravado con el impuesto de ventas y excluido de la lista de productos de la canasta básica, máxime que el mismo queso mozzarella en bloque, si[sic]se encuentra exonerado. En la misma línea de ideas, no consta en autos que el proceso de transformación física del bloque de queso a rallado, le cambie las características al producto, incremente su precio o le agregue otro valor.” Efectivamente, esta Sala ha indicado que en materia tributaria es dable realizar una interpretación finalista, en contraposición a una literal y restrictiva, sin que ello implique el quebranto del principio de legalidad tributaria. En este sentido, pueden verse, entre otros, los votos 399-F-2006 de las 10 horas 40 minutos del 28 de junio de 2006 y 1309-F-S1-2009 de las 11 horas 45 minutos del 17 de diciembre de 2009. Ahora bien, el alegato de que en este proceso interpretativo se desconoció el concepto de “canasta básica” no es de recibo. Nótese que el artículo 4 del Reglamento de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas dispone que, para efectos tributarios, esta será la “constituida por los artículos que se mencionan en el inciso 1 del artículo 5 de este Reglamento”, es decir, se trata de una enumeración taxativa fijada por la Administración Pública en aplicación de criterios tributarios.****Por ello, lo relevante es determinar si el producto que se analiza puede subsumirse o no en la descripción de mercancías fijadas en el citado decreto, no si esos bienes enlistados cumplen o no los requisitos generales descritos por la recurrente, ya que ello atañe, en todo caso, a otros parámetros de definición de la canasta básica, la cual se utiliza para finalidades diversas a la tributaria y que son excluidas por la especialidad y taxatividad dispuesta expresamente por el citado numeral.****Desde esta óptica, y a partir de un análisis de la disposición que contiene la exención, se tiene claro que los criterios utilizados por esta respecto del queso, en lo que concierne a su presentación, únicamente abarca el que no esté envasado. Por ello, fuera de ese supuesto,****no es dable hacer distinciones donde la norma no las realiza, como lo exponen los juzgadores de instancia en su fallo****. Nótese que el precepto no establece la incorporación de valor agregado, referido a la forma de presentación del producto, como criterio de distinción, y por lo tanto, no es un elemento a observar al momento de aplicar la exoneración, a excepción de la ya mencionada salvedad referida al envase. Así, no se observa que haya una desaplicación de los preceptos citados como consecuencia de la interpretación realizada por el Tribunal, lo que obliga al rechazo de los agravios interpuestos.”* (El subrayado y el destacado son suplidos). Así las cosas, contrario a los criterios “jurídicos” que anexó el Tribunal, a fin de determinar si un producto está exonerado, la constatación debe ceñirse al cotejo pormenorizado de si reúne o no las características definidas en el Reglamento como presupuesto para el tratamiento tributario privilegiado. En este sentido, el artículo 9 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas señala que estarán exentos de esa carga fiscal, entre otras, las ventas de los artículos definidos en la “canasta básica alimentaria”. A su vez, el numeral 5 del Reglamento a esa ley, define la “canasta básica alimentaria” y la “canasta básica tributaria”. Dentro de esta última se enlista, en la versión de la norma aplicable a la controversia, al *“queso blanco, tipo duro, semiduro, no envasado.”* (conforme a la versión normada en el Decreto Ejecutivo no. 26263 del 18 de agosto de 1997 y corregido mediante Fe de Erratas y publicada en La Gacetano.183 del 24 de setiembre de 1997). Si bien, debe advertirse, según indicó el representante del Estado, la norma aplicable señalaba que debía tratarse de un*“queso blanco, tipo duro, semiduro y cremoso, no envasado”,*en realidad esa versión que incluye el carácter de “cremoso” como requisito de la exención, proviene de una reforma introducida por el Decreto Ejecutivo no. 25360 del 5 de julio de 1996, de modo que, la versión introducida por el Decreto no. 26263, vigente a partir de agosto de 1997, resulta más próxima a los periodos fiscales analizados, por lo que es la aplicable, lo que descarta el requisito de “cremoso” como elemento configurador de la exoneración. Ahora bien, en sede administrativa el Tribunal Fiscal Administrativo rechazó la aplicación de la exoneración pues consideró que era *“un artículo de carácter costoso y jamás equiparable a los quesos frescos”*. Es decir, tal y como se señaló, no determinó las características físicas del producto. Lleva razón el recurrente en cuanto a la indebida valoración del testimonio-peritaje rendido por Carlos Araya Mejía, tecnólogo de alimentos de la actora, quien se encargó de la coordinación del proceso mediante el cual se desarrolló el queso en cuestión. Su deposición da cuenta de todas estas características en el queso tipo parmesano comercializado en ese tiempo, pues refiere que es duro, seco, se desgrana, no es rebanable, era desmenuzable, blanco y se comercializó en bolsa plástica. Si bien el testigo perito aportado por la parte demandada, José Luis Aronne Bennach, también tecnólogo de alimentos de la Dirección General de Aduanas, refirió la tonalidad del queso como marfil, refiriendo que la pregunta de su tonalidad era difícil, el señor Araya indicó que a la leche que se utilizaba para preparar el queso, no se le agregaba ningún colorante, como sí se hacía con otros quesos, de modo que si bien podría pensarse en que la blancura del producto no es prístina, el matiz en la coloración introducido por el testigo Aronne, obedece sólo a una precisión más puntual sobre el color, que conforme al sentido común y la experiencia, no desvirtúa que el color predominante del queso parmesano y los quesos tipo parmesano que hay en el mercado, es el blanco. Así las cosas, a juicio de la Sala, el producto comercializado por la actora sí reunía los requisitos reglamentarios exigidos para recibir el tratamiento fiscal preferencial, de modo que no existe base para endilgarle una carga tributaria por concepto del impuesto de ventas respecto de ese producto, conforme a la normativa vigente para los periodos fiscales en los que se dispuso el ajuste. Luego, en torno al punto también debe declararse con lugar el recurso de casación formulado por la parte actora.

**VI.**En consecuencia, se acoge el recurso de casación formulado. Se anula el pronunciamiento del Tribunal, y fallando sobre el fondo se rechaza la excepción de falta de derecho invocada por el Estado. Con base en las razones señaladas se acoge la demanda. Se anulan, por conexión (artículo 122 inciso a) del Código Procesal Contencioso Administrativo), la resolución no. DT10RV-211-08 del 30 de octubre de 2008 de la Dirección General de Tributación Directa, Administración de Grandes Contribuyentes, en cuanto le impuso a la actora, por concepto de ajuste en el impuesto sobre la renta para el periodo fiscal 2005, un aumento en relación a lo declarado por ¢8.043.644,00 y para el periodo fiscal 2006 por ¢8.325.823,00. Asimismo, en cuanto le fijó un aumento en el impuesto de ventas para los periodos 2005 y 2006 de ¢73.946.823.10, al no haber incluido la totalidad de las ventas gravadas y equivocar la “exenticidad” de algunos productos. También la no. AU-10RV-55-09 de esa misma dependencia que rechazó el recurso de apelación interpuesto contra el criterio precedente; al igual que los pronunciamientos del Tribunal Fiscal Administrativo no. TFA-379-2009-P del 27 de octubre de 2009, y TFA-49-2010-P del 22 de febrero de 2010, en tanto mantuvieron lo resuelto previamente. Con base en lo dispuesto en el artículo 193 del Código Procesal Contencioso Administrativo se imponen ambas costas del proceso a la parte demandada.

**POR TANTO**

Se acoge el recurso. Se anula el pronunciamiento del Tribunal. Fallando sobre el fondo, se rechaza la excepción de falta de derecho. Se declara con lugar la demanda. Se anulan las resoluciones DT10RV-211-08 del 30 de octubre de 2008, de la Dirección General de Tributación Directa, Administración de Grandes Contribuyentes; AU-10RV-55-09 del 27 de mayo de 2009 de esa misma dependencia; al igual que las no. TFA-379-2009-P del 27 de octubre de 2009 y TFA-49-2010-P del 22 de febrero de 2010, del Tribunal Fiscal Administrativo. Se imponen ambas costas del proceso a la parte demandada.

**Anabelle León Feoli**

**Luis Guillermo Rivas Loáiciga Román Solís Zelaya**

**Óscar Eduardo González Camacho Carmenmaría Escoto Fernández**